

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 28781C

Inscrit le 22 juin 2011

Audience publique du 19 janvier 2012

**Appel formé par
l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg
contre
un jugement du tribunal administratif du 16 mai 2011 (n° 27003 du rôle)
dans un litige l'opposant à
la société à responsabilité limitée ... s.à r.l., ...
en matière d'impôts**

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 28781C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 22 juin 2011 par Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, sur base d'un mandat afférent lui conféré par le ministre des Finances le 3 juin 2011, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif le 16 mai 2011 (n° 27003 du rôle), ayant statué par rapport à un recours introduit par la société à responsabilité limitée ... s.à r.l., établie et ayant son siège social à ..., inscrite au Registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro ..., représentée par ses gérants actuellement en fonctions, tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation,

- ⇒ du bulletin de la retenue sur revenus de capitaux de l'année 2004, des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2004, tous émis le 5 août 2009, du bulletin de la retenue sur revenus de capitaux de l'année 2005 et des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2005, tous émis le 12 août 2009,
- ⇒ d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 16 mars 2010, répertoriée sous le numéro C15498 du rôle, déclarant non fondée une réclamation introduite contre les bulletins de l'impôt précités,

le tribunal ayant déclaré ce recours irrecevable dans la mesure où il était dirigé directement contre les bulletins prévisés, mais fondé à l'encontre de la décision directoriale du 16 mars

2010 dans la mesure où celle-ci a déclaré non fondée la réclamation introduite contre les bulletins de la retenue sur revenus de capitaux des années 2004 et 2005, de manière à retenir, par réformation de ladite décision directoriale, qu'il n'y avait pas lieu d'imputer à la société ... s.à r.l. une valeur locative de l'immeuble situé en ... ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 21 juillet 2011 par Maître Claude GEIBEN, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, pour compte de la société ... s. à r.l. ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS et Maître Claude GEIBEN en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 17 novembre 2011.

Par courriers des 25 novembre et 23 décembre 2008, le bureau d'imposition Sociétés 4 de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par le « *bureau d'imposition* », invita la société à responsabilité limitée ... s.à r.l., désignée ci-après par la « *société* ... », à lui faire parvenir différents pièces et renseignements au sujet de ses déclarations de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal des années 2004, 2005 et 2006, en vue de procéder à l'imposition pour les exercices afférents.

A défaut de réponse fournie par la société ..., le bureau d'imposition lui fit parvenir, par courrier du 4 mars 2009, un projet d'imposition, retenant pour l'immeuble, faisant partie du patrimoine de la société ... et sis à ..., une valeur estimée de réalisation évaluée à 10.000.000 euros. Ledit projet d'imposition mit encore en compte une valeur locative de l'immeuble concerné de 500.000 euros par année d'imposition en indiquant que « *la valeur locative constitue une distribution cachée de bénéfice passible de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux* », au motif qu' « *étant donné que la société n'a pas déclaré des produits provenant de la location de ce bien immobilier, la renonciation au loyer ou la mise à disposition gratuite à l'associé ou les membres de sa famille (...) constituent manifestement un avantage pour le locataire-bénéficiaire économique de la société et un manque à gagner pour la société remplissant les conditions d'une distribution cachée de bénéfice* ».

Par courrier du 24 mars 2009, la société ... prit position quant au projet d'imposition et fournit les documents et informations requis par les courriers des 25 novembre et 23 décembre 2008.

Le 5 août 2009, le bureau d'imposition émit à l'égard de la société ... le bulletin de l'impôt sur la fortune pour l'année 2004, le bulletin de la retenue de l'impôt sur les revenus de capitaux pour l'année 2004, le bulletin de l'impôt commercial communal pour l'année 2004, le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2004 et le bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2004. Le 12 août 2009, le bureau d'imposition émit à l'égard de la société ... le bulletin de l'impôt sur la fortune des années 2005, 2006 et 2007, le bulletin de la retenue de l'impôt sur les revenus de capitaux pour l'année 2005, le bulletin de l'impôt commercial communal pour l'année 2005, le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2005 et le bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2005. Les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2004 et 2005 firent état d'une distribution cachée de bénéfice et les bulletins de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux renseignèrent à ce sujet que « *cette distribution cachée de bénéfice représente la valeur locative de l'immeuble faisant partie du patrimoine*

de la société. La valeur locative est égale à 5% de la valeur estimée de réalisation de l'immeuble en cause. La valeur estimée de réalisation est évaluée à 3 200 000 EURO (voir police d'assurances jointe à votre lettre du 6 mai 2009) ».

Par courrier du 27 octobre 2009, la société ... introduisit une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par le « *directeur* », à l'encontre des bulletins de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux des années 2004 et 2005, ainsi que des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et des bulletins de l'impôt commercial communal des années 2004 et 2005.

Par décision du 16 mars 2010 (n° C15498 du rôle), le directeur dit la réclamation irrecevable en ce qu'elle a entrepris les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2004 et 2005 et la rejeta comme non fondée en ce qu'elle a concerné les bulletins de la retenue sur les revenus de capitaux des années 2004 et 2005. Ladite décision directoriale est fondée sur les motifs suivants :

« Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition d'avoir grevé les revenus de son entreprise d'un produit provenant de la location d'un bien immobilier taxé dans le chef de l'associé unique ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause sans égard aux moyens et conclusions du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant qu'aux termes du § 232 alinéa 1 AO, un bulletin d'impôt ne peut être attaqué qu'au cas où le contribuable se sent lésé par le montant de l'impôt fixé ou conteste son assujettissement à l'impôt ;

Considérant que le montant de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2004 et 2005, de même que le montant de l'impôt commercial communal des années 2004 et 2005, a été fixé à zéro euro et que la réclamante ne prétend pas à la fixation de cotes positives ;

Considérant, à titre superfétatoire, qu'en présence d'un bulletin ayant fixé une cote d'impôt égale à zéro euro, mais n'ayant pas reconnu une perte dans le chef de la requérante, la réclamation ne saurait être admise directement contre ledit bulletin, mais peut seulement être dirigée contre un bulletin futur fixant pour la première fois une cote d'impôt supérieure à zéro euro, ceci après application de l'article 114 L.I.R. respectivement du § 9bis GewStG ;

Considérant qu'il en découle que les réclamations doivent être déclarées irrecevables pour défaut d'intérêt en ce qu'elles sont dirigées contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et les bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2004 et 2005 ;

Considérant que les réclamations contre les bulletins de la retenue sur les revenus de capitaux des années 2004 et 2005 ont été introduites par qui de droit dans les forme et délai de la loi ; qu'elles sont partant recevables ;

Considérant qu'il ressort du dossier fiscal que les distributions cachées de bénéfices imposées au titre des années litigieuses représentent la mise en compte d'une valeur locative au titre d'un immeuble faisant partie de l'actif net investi de la réclamante ;

Considérant que suivant les statuts de constitution modifiés en date du 8 décembre 2003, la réclamante a pour objet social toutes prises de participations, sous quelque forme que ce soit, dans d'autres entreprises luxembourgeoises ou étrangères, la gestion ainsi que la mise en valeur de ces participations ;

Considérant que les comptes annuels des années 2004 et 2005 reprennent à l'actif du bilan un immeuble situé en ... ;

Considérant qu'il résulte du dossier fiscal qu'en 2004 et 2005, le bureau d'imposition a mis en compte une distribution cachée de bénéfices représentant un avantage résultant de l'occupation de l'immeuble susmentionné au profit de l'associé unique ;

Considérant qu'aux termes de l'alinéa 3 de l'article 164 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), il y a distribution cachée de bénéfices notamment si un associé, sociétaire ou intéressé reçoit directement ou indirectement des avantages d'une société ou d'une association dont normalement il n'aurait pas bénéficié s'il n'avait pas eu cette qualité ;

Considérant que la disposition de l'article 164 alinéa 3 L.I.R. est l'application du principe suivant lequel il y a lieu, pour les besoins du fisc, de restituer aux actes leur véritable caractère et doit partant s'interpréter en fonction de cette finalité (Conseil d'État du 13 janvier 1987, no 6690 du rôle ; décision C 9679) ;

Considérant qu'en guise de motivation, la réclamante fait valoir que l'immeuble, i.e. une villa située près de ..., n'aurait pas été occupé ni par l'associé unique, ni par un membre de sa famille ;

que l'immeuble aurait été occupé par le sieur ... ayant élu domicile au dit immeuble pendant les années litigieuses ;

que l'immeuble aurait été entretenu par le sieur ... et que le logement lui aurait été attribué de ce fait sans compensation financière ;

Considérant qu'en date du 25 novembre 2008, le bureau d'imposition a notifié une mesure d'instruction à la réclamante lui demandant entre autres de lui fournir des détails sur l'utilisation de l'immeuble, une justification pour des recettes de location manquantes, les contrats de bail à loyer relatifs à l'immeuble, la valeur marchande de l'immeuble, ainsi que des pièces à l'appui montrant que l'immeuble serait inoccupé ;

Considérant que par sa lettre de réponse du 11 décembre 2008 à la mesure d'instruction susmentionnée, la requérante a informé le bureau d'imposition que l'immeuble sert à l'utilisation privée et que des recettes de location font défaut à cause de l'habitation privée de l'immeuble ;

Considérant qu'en date du 23 décembre 2008, le bureau d'imposition a notifié une deuxième mesure d'instruction à la réclamante lui demandant de fournir l'acte établi lors de l'acquisition de l'immeuble, la valeur marchande de l'immeuble, ainsi que les noms des personnes occupant l'immeuble de même que leur lien avec la société ;

Considérant qu'à défaut de réponse à la mesure d'instruction, le bureau d'imposition a émis un projet d'imposition en date du 4 mars 2009 tenant compte d'une imposition d'une distribution cachée de bénéfices d'un montant de 500.000 euros ;

que cette distribution cachée de bénéfices représente la valeur locative de l'immeuble, i.e. 5% de 10.000.000 euros, au profit de l'associé unique ;

qu'à défaut de données fournies par la réclamante, la valeur marchande de l'immeuble a été évaluée par le bureau d'imposition à 10.000.000 euros ;

Considérant qu'en date du 24 mars 2009 et en date du 22 avril 2009, les gérants de la réclamante ont fourni des pièces et renseignements supplémentaires au bureau d'imposition et notamment l'information que l'immeuble faisant partie du patrimoine de la réclamante, serait occupé par l'épouse de l'associé unique et une copie de la police d'assurance renseignant le montant de l'indemnisation de l'immeuble en cas de sinistre ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que les moyens de la requérante ne sont dès lors pas concluants ;

Considérant que même si le sieur ... a exercé des fonctions d'entretien de l'immeuble en contrepartie d'une habitation gratuite au cours des années litigieuses, il n'en reste pas moins que l'immeuble spacieux, qui d'ailleurs se compose, selon la police d'assurance, d'une villa de 1.000 m², d'une maison de gardien de 180 m² et d'un pool house avec son local technique, permet l'hébergement de plusieurs personnes ;

Considérant que l'instruction au contentieux a encore révélé que l'épouse de l'associé unique est gérante d'une société civile qui a son siège à l'adresse dudit immeuble ;

Considérant que tant les avantages directs qu'indirects peuvent constituer une distribution cachée de bénéfices ;

que l'avantage indirect dont a bénéficié l'épouse de l'associé unique tire son origine de la relation particulière entre associé et société ;

Considérant que c'est à bon droit que le bureau d'imposition a évalué une distribution cachée de bénéfice au profit de l'associé unique ;

Considérant que le paragraphe 217 AO prévoit le procédé de la taxation, lorsque les bases d'imposition ne peuvent pas être déterminées autrement ;

qu'il en résulte que le montant évalué par le bureau d'imposition suite à la production d'une copie de la police d'assurance de l'immeuble montrant une valeur d'indemnisation de 3.200.000 euros, i.e. 5% de 3.200.000 euros, est à confirmer ;

Considérant qu'en vertu de l'article 146 L.I.R., les distributions de bénéfices tant ouvertes que cachées doivent faire l'objet d'une retenue d'impôt sur les revenus de capitaux ;

Considérant qu'aux termes de l'article 148, alinéa 1 L.I.R., le taux de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux applicables pour les années 2004 et 2005 est de 20%, à moins que le débiteur des revenus ne prenne à sa charge l'impôt à retenir, ce qui, même en matière de distribution cachée de bénéfices, n'est jamais présumé ;

PAR CES MOTIFS

dit les réclamations irrecevables en ce qu'elles entreprennent les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2004 et 2005,

reçoit les réclamations contre les bulletins de la retenue sur revenus de capitaux des années 2004 et 2005 en la forme,

les rejette comme non fondées ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 15 juin 2010, la société ... fit introduire un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation, d'une part, du bulletin de la retenue sur revenus des capitaux de l'année 2004, des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2004, tous émis le 5 août 2009, du bulletin de la retenue sur revenus de capitaux de l'année 2005 et des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2005, tous émis le 12 août 2009 et, d'autre part, de la décision directoriale précitée du 16 mars 2010.

A travers un jugement du 16 mai 2011, le tribunal déclara ce recours irrecevable pour autant qu'il était dirigé directement contre le bulletin de la retenue sur revenus des capitaux de l'année 2004, les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2004, émis le 5 août 2009, ainsi que le bulletin de la retenue sur revenus de capitaux de l'année 2005 et les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2005, émis le 12 août 2009, le directeur ayant statué, à travers sa décision du 16 mars 2010, sur la réclamation introduite en date du 27 octobre 2009 à l'encontre de ces mêmes bulletins.

Le tribunal reçut ce recours en la forme pour autant qu'il entendait lui déférer la décision directoriale du 16 mars 2010 et estima qu'il lui incombait en premier lieu d'analyser la question de savoir si les autorités luxembourgeoises étaient compétentes pour imposer la société ... au sujet de revenus de location provenant de l'immeuble, sis en ..., dont elle est propriétaire, la distribution cachée de bénéfices, retenue tant par le bureau d'imposition que par le directeur, représentant la mise en compte d'une valeur locative au titre d'un immeuble faisant partie de l'actif net investi de la société Se référant aux articles 3, 4 et 20 de la Convention conclue entre la ... et le Grand-Duché de Luxembourg tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune du 1^{er} avril 1958 dans sa version applicable au moment de l'émission des bulletins visés par la décision directoriale, désignée ci-après par « *la Convention* », et à la jurisprudence afférente des juridictions administratives, le tribunal interpréta l'article 3 de la Convention en ce sens que les revenus immobiliers sont qualifiés par cette disposition comme une catégorie distincte de revenus et qu'il attribue le droit d'imposition relatif à ces revenus expressément à l'Etat de la situation des biens immobiliers, cette disposition primant les normes d'attribution du droit d'imposition pour les autres catégories de revenus en raison de la particularité de la catégorie de revenus visée, c'est-à-dire les revenus immobiliers, traités séparément par la Convention par rapport au bénéfice commercial, qui constitue une catégorie de revenus plus large. Le tribunal argua à cet égard que, même si en droit fiscal luxembourgeois, le bénéfice commercial englobe les revenus provenant de biens investis, peu importe leur nature mobilière ou immobilière, revenus qui seraient rangés dans d'autres catégories de revenus si les biens qui les produisent ne faisaient pas partie de l'actif net investi d'une entreprise, il n'en serait pas nécessairement de même dans la présente hypothèse où la Convention reçoit application, puisque celle-ci prévoit en matière d'imposition des revenus et de la fortune tirés d'immeubles une règle d'imposition

dérogatoire par rapport au droit fiscal luxembourgeois, étant donné qu'elle ne fait pas de distinction suivant que les revenus des propriétaires ou détenteurs de biens immobiliers font partie de leur actif net investi et sont imposables au titre du bénéfice commercial ou si tel n'est pas le cas.

Le tribunal conclut que le Grand-Duché de Luxembourg n'avait pas de pouvoir d'imposition en ce qui concerne les revenus et la fortune liés à des immeubles sis en ..., même si, comme en l'espèce, ces immeubles étaient détenus par une société de droit luxembourgeois qui ne possède pas d'établissement stable en ..., et qu'il ne pouvait dès lors pas non plus imputer à titre de distribution cachée de bénéfices des revenus de biens immobiliers fictifs, représentant la mise en compte d'une valeur locative d'un immeuble. Par voie de conséquence, le tribunal réforma la décision directoriale lui déférée dans la mesure où elle avait déclaré non fondée la réclamation introduite contre les bulletins de la retenue sur revenus de capitaux des années 2004 et 2005 en ce sens qu'il n'y avait pas lieu d'imputer à la société ... une valeur locative de l'immeuble situé

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 22 juin 2011, l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 16 mai 2011.

A l'appui de son appel, l'Etat fait valoir que le droit d'imposition exclusif des revenus produits par des immeubles situés en ... conféré par l'article 3 de la Convention à la ... ne devrait pas conduire à une impossibilité de mettre en compte une distribution cachée de bénéfices de la part de la société ... à son associé unique pour la seule raison que la distribution prendrait son origine dans un revenu exonéré et réalisé au niveau de la société. L'Etat estime que cette interprétation procéderait d'une confusion entre les revenus réalisés par la société ... elle-même – exonérés à juste titre conformément à l'article 3 de la Convention – et les distributions ultérieures cachées ou ouvertes à l'associé unique qui constitueraient des revenus de capitaux non exonérés dans le chef de l'associé et que la Convention n'interdirait pas aux autorités luxembourgeoises de mettre en compte une distribution cachée de bénéfices représentant un avantage résultant de l'occupation d'un immeuble situé en ... et appartenant à la société ... au profit de son associé unique. L'Etat considère que les conditions pour l'admission d'une distribution cachée de bénéfices, posées par l'article 164 (3) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « *LIR* », se trouveraient réunies en l'espèce, dans la mesure où l'immeuble litigieux appartenant à la société ... aurait fait l'objet d'une utilisation privée et gratuite par l'épouse de l'associé unique de cette société et où cet avantage n'aurait pas été accordé par la société ... à un tiers sans lien avec elle.

L'intimée fait rétorquer que la retenue sur les revenus de capitaux mobiliers constituerait indéniablement un impôt frappant un revenu et serait traitée par les conventions de double imposition au même titre que l'impôt sur le revenu. La Convention réserverait en son article 3 à la ... le droit d'imposer des revenus fonciers d'un immeuble situé sur son territoire et dénierait partant au Luxembourg ce même droit et cette disposition de droit international primerait sur l'article 164 (3) *LIR*. Elle insiste sur le fait que l'immeuble litigieux à ... serait le seul bien dans son patrimoine et qu'elle ne disposerait au Luxembourg d'aucun bien qui pourrait servir de base à l'admission d'une allocation d'un avantage en nature à son associé et partant, en tant que masse imposable, à l'imposition d'un revenu de capitaux par voie d'une retenue à la source. Dans la mesure où le droit d'imposition pour les revenus et la substance de son seul bien économique appartiendrait en vertu de la Convention à la seule ... qui pourrait ainsi créer un cas d'imposition du chef d'une distribution sans que le Luxembourg ne puisse récupérer le droit d'imposition si la ...

n'exerce pas sa compétence d'imposition. L'intimée argue ensuite que, s'il y avait eu mise à disposition d'un avantage, celle-ci aurait eu lieu matériellement en ... et partant géographiquement en dehors du champ de la souveraineté fiscale luxembourgeoise, contrairement au cas où la mise à disposition porterait sur un bien économique faisant partie du patrimoine imposable au Luxembourg. Il existerait partant un lien indissociable entre la souveraineté fiscale sur les revenus produits par un bien et le droit d'imposer un avantage en nature retiré de ce même bien.

Quant aux faits, l'intimée déclare contester toute mise à disposition gratuite de son immeuble à ... et affirme que ni son associé unique, ni son épouse, ni un autre membre de leur famille n'y auraient habité, l'immeuble ayant seulement été occupé par une tierce personne qui s'occuperait de son entretien en contre-partie de son droit d'y loger.

L'article 164 LIR dispose comme suit en ses paragraphes (1) et (3) :

« (1) Pour déterminer le revenu imposable, il est indifférent que le revenu soit distribué ou non aux ayants droit.

(...)

(3) Les distributions cachées de bénéfices sont à comprendre dans le revenu imposable. Il y a distribution cachée de bénéfices notamment si un associé, sociétaire ou intéressé reçoit directement ou indirectement des avantages d'une société ou d'une association dont normalement il n'aurait pas bénéficié s'il n'avait pas eu cette qualité ».

L'essence de la notion de distribution cachée doit être dégagée à partir du principe posé par l'article 164 (1) LIR que les distributions ne peuvent pas réduire le revenu imposable. La loi opère de la sorte une distinction entre la sphère de réalisation des revenus, qui détermine le revenu imposable devant être soumis à imposition, et celle d'utilisation ou de distribution des revenus qui ne doit pas influencer sur le revenu imposable.

La notion de distribution cachée de bénéfices ne tend ainsi pas à réintégrer dans les comptes sociaux une opération déterminée et le revenu correspondant, mais tend, d'abord, à requalifier l'opération ayant l'apparence d'être intervenue dans le cadre de la réalisation de revenus pour lui conférer sa qualification réelle d'une opération de distribution trouvant son fondement dans l'allocation d'un avantage direct ou indirect à un associé ou actionnaire et ayant entraîné soit une diminution de l'actif ("*Vermögensminderung*") soit un défaut d'accroissement de l'actif ("*verhinderte Vermögensmehrung*") et, ensuite, à annihiler la réduction induite du revenu imposable causée par cette opération de distribution.

Dans la mesure où l'admission de l'existence d'une distribution cachée de bénéfices ne tend dès lors pas à rajouter un élément particulier de revenu, mais à éliminer les effets fiscaux d'une opération de distribution de revenus, le montant retenu du chef de la distribution cachée ne peut pas être qualifié de revenu réalisé par le contribuable, mais s'analyse en une opération de correction de bénéfice hors-bilan.

S'il est partant vrai que, conformément à l'article 3 de la Convention dans sa teneur en vigueur en 2004 et 2005, *« les revenus des biens immobiliers et de leurs accessoires, y compris les bénéfices des exploitations agricoles et forestières, ne sont imposables que dans l'Etat où les biens sont situés. Cette disposition s'applique également aux bénéfices provenant de l'aliénation desdits biens »*, la distribution cachée litigieuse en l'espèce, qualifiée en droit interne non pas comme revenu, mais comme mécanisme de correction de bénéfices, ne peut pas être qualifiée de revenu provenant d'un bien immobilier au sens de

cette disposition de la Convention et serait seulement affectée dans sa portée par une disposition spécifique de la Convention relative aux corrections de bénéfices, pourtant absente dans la Convention.

Par voie de conséquence, c'est à tort que les premiers juges ont entendu dénier au Luxembourg le droit d'imputer des distributions cachées à l'intimée en retenant qu'il s'agirait d'une mise en compte d'une valeur locative d'un immeuble tombant dans le champ de la compétence d'imposition exclusive de la ... et qu'ils ont réformé la décision directoriale sur cette base.

La compétence du Luxembourg pour mettre en compte une distribution cachée de bénéfices dans le chef d'une société de capitaux luxembourgeoise du fait d'une mise à disposition gratuite d'un immeuble situé en ... ayant été retenue conformément aux développements ci-avant, il y a lieu d'examiner en deuxième lieu les contestations de la société ... relatives à l'existence d'une distribution cachée de bénéfices en l'espèce.

Ainsi, la société ... réitère en instance d'appel sa contestation d'une mise à disposition gratuite de son immeuble à ... à son associé unique, son épouse ou un autre membre de sa famille, ledit associé et son épouse ayant eu leur résidence à ... durant les années 2004 et 2005 tout comme encore à l'heure actuelle. Elle rappelle que ledit immeuble n'aurait pas été donné à bail, mais aurait été durablement occupé par Monsieur ... qui y aurait logé à temps plein sans payer de loyer en contrepartie de son engagement à assurer l'entretien du domaine, réalité qui serait prouvée par l'absence de postes importants de frais d'entretien de l'immeuble dans ses comptes sociaux. Elle fait valoir que l'administration fiscale resterait en défaut de prouver la réalité de l'occupation de l'immeuble par l'associé ou un tiers et partant la réalité d'une distribution cachée de bénéfices, de manière que la mise en compte de retenues d'impôt sur revenus de capitaux aurait été faite sans fondement valable en l'espèce.

Les distributions cachées de bénéfices visées par l'article 164 (3) LIR précité existent si un associé ou un actionnaire reçoit directement ou indirectement d'une société des avantages qui s'analysent pour cette dernière en un emploi de revenus sans contrepartie effective et que l'associé ou actionnaire n'aurait pas pu obtenir en l'absence de ce lien. La situation concernée est celle où un gestionnaire prudent et avisé n'aurait pas accordé un avantage similaire à un tiers.

Aux termes de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, *« la preuve des faits déclenchant l'obligation fiscale appartient à l'administration, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable »*.

La charge de la preuve de l'existence d'une distribution cachée de bénéfices repose donc en premier lieu sur le bureau d'imposition. Celui-ci doit en effet procéder à un examen impartial et objectif des déclarations du contribuable et relever des éléments qui lui paraissent douteux et qui pourraient indiquer l'existence de distributions cachées de bénéfices. Ainsi, c'est essentiellement lorsque le bureau d'imposition peut faire état d'un faisceau de circonstances qui rendent une telle distribution probable et qui n'ont pas été éclairées ou documentées à suffisance par le contribuable que le prédit bureau peut mettre en cause la réalité économique des opérations et supposer une diminution indue des bénéfices de l'entreprise sans avoir à la justifier exactement. Il y a alors renversement de la charge de la preuve, le contribuable devant prouver qu'il n'y a pas diminution de bénéfice ou que celle-ci est économiquement justifiée, et non seulement motivée par des relations particulières entre deux entités liées (cf. Cour adm. 11 février 2009, n° 24642C, Pas. adm. 2009, V° Impôts, n° 305).

En l'espèce, il se dégage des éléments en cause que, suite aux demandes afférentes formulées à travers le courrier du bureau d'imposition du 25 novembre 2008, la société ... a fait indiquer, à travers un courrier de la société ... du 11 décembre 2008, que l'immeuble à ... était affecté à une « *utilisation privée* » et qu'aucune recette de location n'était inscrite dans les comptes sociaux en raison de son « *habitation privée* ». Suite à une demande de renseignements complémentaires du bureau d'imposition du 23 décembre 2008 et plus particulièrement par rapport à la demande y contenue d'indiquer « *le nom des personnes occupant cet immeuble* [i.e. l'immeuble à ... « *faisant partie du patrimoine de la société* »] (*habitation / utilisation privée*) (*avec pièces à l'appui*) *de même que leur lien avec la société* », la société ... répondit elle-même, par courrier du 24 mars 2009 à l'adresse du bureau d'imposition et signé par ses deux gérants, que « *l'immeuble est occupé par Madame ... ce en tant que locataire de l'habitation* ». En outre, l'instruction de la réclamation du 27 octobre 2009 a permis au directeur de relever que Madame ... était gérante d'une société civile immobilière dénommée SCI ... et domiciliée à l'adresse de l'immeuble litigieux à Finalement, comme le directeur l'a constaté à bon escient, la police d'assurance relative à l'immeuble en cause fait ressortir qu'il est en fait constitué d'un domaine composé « *d'une villa de 1.000 m², d'une maison de gardien de 180 m² et d'un pool house avec son local technique* » et que, de la sorte, il « *permet l'hébergement de plusieurs personnes* », de manière que l'habitation de Monsieur ... dans le domaine n'est pas de nature à empêcher une habitation parallèle de Madame

Ces éléments doivent être qualifiés de faisceau de circonstances qui permettaient de douter de la réalité économique des opérations mises en avant par le contribuable, qui rendaient une distribution cachée probable et qui n'avaient pas été éclairées ou documentées à suffisance par le contribuable. Dans la mesure où la société ... n'avait soumis, avec sa réclamation du 27 octobre 2009, aucun autre élément plausible quant à l'absence d'une utilisation privée du domaine à ... par les époux ... et donc d'une diminution induite du bénéfice, le directeur pouvait valablement conclure à l'existence d'une distribution cachée de bénéfices en l'espèce.

S'il est vrai que la société ... a soumis en instance d'appel des certificats de résidence concernant les époux ..., lesdits certificats documentent seulement leur résidence principale (« *Hauptwohnung* ») à ..., ...durant les années d'imposition 2004 et 2005, mais non pas leur résidence exclusive (« *alleinige Wohnung* ») qu'ils avaient seulement à partir du 11 avril 2008 à ..., Ainsi, ces certificats ne sont pas de nature à énerver l'apparence de l'existence d'une distribution cachée de bénéfices créée par les éléments dégagés par le bureau d'imposition et le directeur. Il reste surtout l'affirmation de l'appelante elle-même du 24 mars 2009 que Madame ... était locataire de l'immeuble en cause.

A défaut d'autres éléments de preuve soumis en cause par la société ..., c'est partant à bon droit que le directeur a conclu à l'existence d'une distribution cachée de bénéfices en l'espèce. L'argumentation contraire de la société ... est partant à rejeter.

A titre subsidiaire, la société ... estime que l'avantage mis en compte devrait être réduit « *à de plus justes proportions et après un réexamen objectif du dossier, compte tenu des données économiques* ». Elle soutient encore que la valeur de 3.200.000 euros retenue par le bureau d'imposition pour l'immeuble en cause serait contraire à l'article 23 LIR qui imposerait la prise en compte de la valeur bilantaire correspondant au coût historique pour fixer la valeur de l'immeuble.

Le délégué du gouvernement rétorque que la valeur locative retenue correspondrait à 5% de la valeur du domaine telle qu'elle se dégagerait de la police d'assurance envoyée par la société ... elle-même au bureau d'imposition en ce qu'elle correspond à la valeur

d'indemnisation de 3.200.000 euros y convenue. La société ... resterait en défaut de prouver le caractère surfait de cette évaluation.

Il y a d'abord lieu de rejeter l'argumentation de la société ... fondée sur l'article 23 LIR suivant laquelle la valeur d'un bien économique retenue pour son évaluation s'imposerait également dans le cadre de la quantification d'une distribution cachée de bénéfices. En effet, les règles d'évaluation posées à l'article 23 LIR ont pour objet de fixer la valeur d'un bien économique avec laquelle il sera intégré à l'actif investi ou au passif de l'exploitation commerciale et elles portent ainsi sur le bien lui-même. Par contre, une distribution cachée de bénéfices constitue un avantage accordé et, dans l'hypothèse vérifiée en l'espèce d'un avantage en nature, la valorisation du bien utilisé pour accorder l'avantage constitue un élément servant de base à l'évaluation de l'avantage lui-même et est partant étrangère à la question de la valeur propre à attribuer au bien conformément à l'article 23 LIR. En outre, une distribution cachée constitue un « *autre produit* » alloué en raison de la participation dans une société visé par l'article 97 (1) n° 1 LIR et s'analyse partant en revenu provenant de capitaux mobiliers. Au vœu de l'article 146 (1) n° 1 LIR, qui renvoie à l'article 97 (1) n° 1 LIR, une distribution cachée est soumise à la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux et l'article 148 (2) LIR soumet expressément à la retenue le montant brut du revenu sans aucune déduction. Les distributions ne consistant pas en espèces sont à évaluer conformément à l'article 104 LIR et la retenue est à fixer sur base du montant brut ainsi obtenu (cf. projet de loi concernant l'impôt sur le revenu, doc. parl. 571⁴, *ad art.* 172, p. 294).

Le bureau d'imposition a fixé le montant de la distribution à 160.000 euros obtenus sur base d'une valeur du domaine à ... de 3.200.000 euros directement dégagée de la police d'assurance fournie par la société ... et d'une valeur locative afférente à hauteur de 5%.

Or, il se dégage des stipulations du contrat d'assurance que le montant de 3.200.000 euros représente la limite contractuelle d'indemnité au titre de la garantie du bâtiment, y compris les garanties complémentaires, et que l'indemnité couvre la valeur de reconstruction au prix du neuf au jour du sinistre. Au vu de cette définition, le montant de 3.200.000 euros ne peut pas être considéré comme correspondant à la valeur réelle du domaine à ... en son état ayant existé au cours des années d'imposition en cause, laquelle doit être prise en compte afin de déterminer la valeur effective de l'avantage en nature accordé.

Dans ces conditions, c'est à bon droit que la société ... invoque ses déclarations déposées en ... relativement à la taxe annuelle de 3% sur les immeubles détenus en ... par les personnes morales. En effet, cette taxe est assise sur la valeur vénale de l'immeuble (art. 990 D du Code général des impôts français) et la société ... a indiqué dans ses déclarations pour les années 2004 et 2005 une valeur vénale du domaine à ... de 1.524.490 euros. En l'absence de tout élément relatif à un refus de reconnaissance de cette valorisation par les autorités fiscales françaises et à défaut d'autres éléments concrets et pertinents justifiant une valorisation supérieure ou inférieure, il y a lieu de fonder la détermination de la valeur locative sur cette valeur vénale déclarée du domaine à Par voie de conséquence, la valeur locative du domaine à ... s'élèverait à $(1.524.490 \times 5\%) = 76.224,50$ euros pour une année entière.

En outre, il y a lieu de tenir compte du fait constant que les époux ... étaient des résidents fiscaux allemands. Ils sont de la sorte à considérer comme ayant séjourné nécessairement la majeure partie des années 2004 et 2005 en Allemagne, sous peine d'avoir été considérés comme résidents fiscaux français. La conséquence en découlant est que le domaine à ... ne peut pas être considéré comme ayant été tenu à leur disposition durant l'intégralité des années 2004 et 2005, il y a lieu de réduire forfaitairement la valeur locative

retenue au montant de 38.000 euros qui représente moins de la moitié de la valeur locative pour une année entière.

Au vu de l'ensemble de ces développements, il y a lieu de retenir que l'imposition d'une distribution cachée de bénéfices en raison de l'usage gratuit du domaine à ... appartenant à la société ... par l'associé unique et son épouse est justifiée en son principe, mais que la valeur de cet avantage est à fixer à 38.000 euros pour chacune des années d'imposition 2004 et 2005, de manière que la décision directoriale encourt la réformation en ce sens.

Au vu de l'issue du litige, il y a lieu de faire masse des frais et de les imposer pour moitié à la société ... et pour l'autre moitié à l'Etat.

La demande en allocation d'une indemnité de procédure de 1.500 euros formulée par la société ... est à rejeter, alors que les conditions légales afférentes ne se trouvent pas réunies en l'espèce.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 22 juin 2011 en la forme,

au fond, le déclare partiellement justifié,

partant, par réformation du jugement entrepris du 16 mai 2011, dit que la décision directoriale entreprise du 16 mars 2010 encourt la réformation en ce sens que la retenue sur revenus des capitaux des années 2004 et 2005 du chef d'une distribution cachée de bénéfices en raison de la mise à disposition gratuite, par la société ..., de l'immeuble litigieux sis à ... à son associé unique et à son épouse est à calculer sur base d'un montant de 38.000 euros pour chacune de ces deux années d'imposition,

renvoie l'affaire devant le directeur de l'administration des Contributions directes pour exécution,

rejette la demande en allocation d'une indemnité de procédure de 1.500 euros formulée par la société ...,

fait masse des dépens des deux instances et les impose pour moitié à la société ... et pour l'autre moitié à l'Etat.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,

Serge SCHROEDER, conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 19 janvier 2012 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY

s. DELAPORTE